

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

Канд. екон. наук, доцент Брік С.В.

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

Наявність необоротних активів є важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання, та вимагає постійного контролю за ефективністю їх використання для потреб управління діяльністю підприємства. Одним із основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них.

Серед науковців і практиків ведуться постійні дослідження питань щодо удосконалення обліку основних засобів. Зокрема, ці питання висвітлено у працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, О.І. Коблянської, Т.Г. Мельник, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця тощо. Але ряд питань у законодавчо-нормативних документах залишились недоопрацьованими, а саме: методика визначення податкових різниць в обліку основних засобів, визначання понять виробничих та невиробничих основних засобів, відображення в обліку переоцінки основних засобів тощо.

Тому метою статті є дослідження обліку необоротних активів з урахуванням вимог Податкового кодексу України.

Починаючи з 1 січня 2015 року пп. 134.1.1 Податкового кодексу [1] визначено категорію платників податку, яка має річний дохід понад 20 млн грн. та керується нормами розділу III Податкового кодексу [1], що вимагає використання визначення поняття основних засобів, наведеного у пп. 14.1.138 Податкового ко-

дексу [1], а також ведення обліку операцій з основними засобами за правилами ст. 138 Податкового кодексу [1] у редакції після 1 січня 2015 року. Такі підприємства для визначення об'єкта оподаткування повинні розраховувати різниці, у тому числі й за основними засобами.

Розглянемо в табл. 1 структуру необоротних матеріальних активів із позиції бухгалтерського і податкового обліку.

Як видно з табл. 1, у Податковому кодексі [1] не виділено як окремі об'єкти обліку ні інвестиційної нерухомості, ні необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу – із позиції податкового обліку вони є основними засобами і не потребують особливого підходу. Зупинимося на деяких нюансах обліку малоцінних необоротних матеріальних активів і невиробничих основних засобів.

Податковий кодекс не розшифровує поняття «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Тому пп. 14.1.84 Податкового кодексу [1] дозволяє використовувати терміни у значеннях, наведених у П(С)БО. Тобто з п. 4 П(С)БО 7 [2] випливає, що в бухгалтерському обліку малоцінні необоротні матеріальні активи підпадає під визначення основні засоби.

Таблиця 1 – Необоротні матеріальні активи в бухгалтерському і податковому обліку

Бухгалтерський облік		Податковий облік	
Об'єкт обліку	Умови, яким має відповідати актив	Об'єкт обліку	Умови, яким має відповідати актив
1	2	3	4
Основний засіб	<ul style="list-style-type: none"> - Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). - Актив не має бути ні об'єктом ІН, ні НАУП (п. 3, 4 П(С)БО 7 [2]) 	Об'єкт основного засобу виробничого призначення	<ul style="list-style-type: none"> - Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). - Актив має використовуватися в господарській діяльності платника податків. - Вартість активу має перевищувати 2500 грн. (пп.14.1.138 [1])
Інвестиційна нерухомість	Актив повинен: <ul style="list-style-type: none"> – бути земельною ділянкою чи будівлею (спорудою), розташованою на землі; – бути власним чи орендованим на умовах фінансової оренди об'єктом нерухомості; – утримуватися з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, в адміністративних цілях або для продажу в процесі звичайної діяльності. (п. 4 П(С)БО 32 [4]) 	Об'єкт основного засобу невиробничого призначення	<ul style="list-style-type: none"> - Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). - Актив не має використовуватися в господарській діяльності платника податків. - Вартість активу має перевищувати 6 000 грн. (пп. 14.1.138, 138.3.2 Податкового кодексу [1])

1	2	3	4
Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	<ul style="list-style-type: none"> - Актив планується продавати, а не використовувати за прямим призначенням. - Актив придатний для продажу у справжньому стані. - Продаж планується протягом року з дати визнання НАУП і має високу ймовірність (укладено контракт на продаж, є план реалізації або актив пропонується, рекламується для продажу тощо) (п. 1 розд. II П(С)БО 27 [3]). Разом з цим П(С)БО 27[3] не застосовується до об'єктів ІН, які обліковуються за справедливою вартістю (п. 3.5 П(С)БО 27 [3]) 	Малоцінні необоротні матеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> - Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). - Вартість активу не має перевищувати 6 000 грн.(пп. 14.1.138, 138.3.3 Податкового кодексу [1])

Розрахунок податкової амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів як об'єктів основних засобів здійснюється за правилами бухгалтерського обліку (пп. 138.3.1 Податкового кодексу [1]).

Вартісний поріг у бухгалтерському обліку для визнання необоротного активу малоцінним встановлюється підприємством самостійно (останній абзац п. 5.2 П(С)БО 7 [2]). Для максимального зближення з податковим обліком рекомендуємо встановити поріг на рівні 6 000 грн.

Тобто, необоротні матеріальні активи, вартість яких перевищує 6 000 грн. і які беруть участь у господарській діяльності, є виробничими основними засобами. Якщо ж такі активи в господарській діяльності не беруть участі, вони вважаються невиробничими основними засобами.

Нагадаємо, господарською вважається діяльність, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, яка спрямована на отримання доходу і проводиться платником податків самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (пп. 14.1.36 Податкового кодексу [1]).

Наявність на підприємстві невиробничих основних засобів призводить до виникнення різниці з амортизації. Різниця в сумі бухгалтерської амортизації таких об'єктів основних засобів збільшуватиме фінансовий результат до оподаткування згідно з п. 138.1 Податкового кодексу [1]. А витрати на придбання/самостійне виготовлення на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення невиробничих основних засобів не підлягають податковій амортизації (пп. 138.3.2 Податкового кодексу [1]).

Разом з цим у Податкового кодексу [1] немає заборони на відображення в податковому обліку витрат на утримання та експлуатацію невиробничих об'єктів. Такі витрати не названо й різницями. Виходить, що податковий і бухгалтерський облік таких витрат за невиробничими основними засобами вестиметься однаково. Така наша думка, заснована на нормах Податкового кодексу [1].

Література: 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 г. № 2755-VI. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджено наказом Мініфіну від 27.04.2000 г. № 92.3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяль-

ність" 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість"